

## **A FUNÇÃO AMBIENTAL DA TRIBUTAÇÃO DA TERRA NO BRASIL**

### **THE ENVIRONMENTAL FUNCTION OF LAND TAXATION IN BRAZIL**

**Juliana Rose Ishikawa da Silva Campos**

**Patryck de Araújo Ayala**

#### **RESUMO**

Este ensaio tem como objetivo demonstrar a existência de uma função ambiental decorrente da tributação da terra por meio do imposto territorial rural – ITR. Para tanto será utilizado o método indutivo, além das técnicas bibliográfica e documental. Buscar-se-á responder de que forma a tributação sobre a terra no direito brasileiro é capaz de atender a uma função ambiental. Para tanto propõe-se que o ITR é um tributo que também estimula comportamentos positivos e vantajosos para a proteção do bem ambiental. Nesse sentido, demonstra-se que a lei assegura, dentre outras hipóteses, isenções que alcançam todos os proprietários que mantenham e averbem reserva legal em seus imóveis e que conservem áreas de preservação permanente, conforme orientação do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chaves: Direito Ambiental; Imposto Territorial Rural; Tributação ambiental; Extrafiscalidade; Princípio do poluidor-pagador.

#### **ABSTRACT**

This essay aims to show the existence of an environmental function originated by the taxation of land using the Rural Territory Tax - ITR. For this the inductive method, and also the bibliographic and document research techniques will be used. Answers to how the taxation of the land in the Brazilian law can have an environmental function will be pursued. It is proposed that the ITR is a tax that stimulates positive and profitable behaviors for the protection of the environmental property. In this sense, it is shown that the law assures, among other hypothesis, exemptions that are for all land owners who maintain and register legal reserves on their properties and keep permanent preservation areas according to the orientation given by the Superior Court of Justice.

Key Words: Environmental Law; Rural Territory Tax; Environmental Taxation; Extrainspection; Polluter-Pays Principle.

## INTRODUÇÃO

O Estado democrático de direito só existe e se mantém em razão dos tributos. Sabe-se que o Estado só pode alcançar seus objetivos através de recursos financeiros que advém do patrimônio do particular. Assim, todo tributo tem ao menos uma função, a chamada função fiscal, que é justamente fazer frente aos recursos que o Estado necessita para o atingimento dos seus fins. Mas os tributos, e mais especificamente os impostos também podem possuir outra função, as chamadas funções extrafiscais, quando, além de obter recursos para o Estado, o tributo cumprir alguma outra função, como por exemplo, regulação do mercado, incentivo ou desincentivo a determinadas práticas, etc.

No contexto da tributação com natureza extrafiscal desponta a tributação ambiental que tem sido discutida no cenário da pesquisa ambiental até mesmo em razão da necessidade de debate acerca da economia sustentável e da utilização de instrumentos econômicos na promoção do meio ambiente.

O princípio do poluidor-pagador, princípio próprio do direito ambiental passa assim a informar a matéria tributária e torna-se um dos fundamentos para a implementação de uma tributação ambiental.

No cenário nacional, alguns tributos passam paulatinamente a possuir uma função ambiental. Não foram criados no Brasil, até o momento, novos impostos ambientais. A tendência que tem sido seguida é a de se utilizar dos tributos que já existem para o atingimento dos fins ambientais, através de mudanças nas legislações, concessões de isenções, dentre outros.

Nesta senda, o imposto territorial rural, que já existia há muito tempo no Brasil passa, como perceber-se-á a se orientar por uma função ambiental, atendendo a objetivos próprios do direito ambiental, tal qual a conservação dos recursos naturais, a preservação de áreas de interesse ecológico, dentre outros.

Este ensaio irá demonstrar de que forma o ITR tem demonstrado sua função ambiental. Para tanto, a primeira sessão irá analisar a função ambiental dos tributos de uma forma geral, abrangendo conceitos como fiscalidade e extrafiscalidade, além de um tópico específico destinado ao princípio do poluidor-pagador que será tratado como fundamento da tributação ambiental.

No segundo momento, abordar-se-á a tributação da terra no Brasil e seus aspectos históricos mais relevantes, de forma breve, porém de maneira a demonstrar a importância do referido imposto no cenário nacional

Na terceira sessão o ITR será analisado em seus conceitos e regime jurídico, dentre outros aspectos pertinentes.

Na quarta e última sessão serão pontuados os casos de isenção do ITR a fim de demonstrar de que maneira o referido imposto atende à sua função ambiental.

## **1. A FUNÇÃO AMBIENTAL DOS TRIBUTOS**

A tributação, um dos aspectos mais relevantes do direito público e tema constante dos debates políticos e jurídicos (dentre outros), revela-se como um instituto jurídico em constante mudança, revelando ora avanços desejados, ora retrocessos inaceitáveis.

No que toca aos avanços que a matéria tributária tem experimentado, a chamada tributação ambiental tem mostrado que os tributos, para além de uma função fiscal (arrecadar recursos que façam frente às despesas do Estado), podem exercer também uma função ainda mais relevante, qual seja, estimular comportamentos que preservem o meio ambiente e que valorizem os princípios do direito ambiental.

A tributação ambiental, matéria que tardou chegar entre nós, é conceituada por Costa como o *emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).*<sup>1</sup>

A tributação ambiental, a nosso ver, se insere muito mais no plano do chamado direito premial, ou promocional, que visa induzir comportamentos dos administrados, agindo no plano psicológico e encorajando as pessoas a colaborarem na execução das políticas públicas, através de incentivos e/ou prêmios (aspecto extrafiscal),<sup>2</sup> do que na questão da arrecadação para prestação de serviços públicos, embora tal também seja relevante.

---

<sup>1</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. *in*: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312.

<sup>2</sup> Vide SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 37-38.

Assim, não somente no cenário nacional, mas principalmente no contexto internacional, tem-se debatido a possibilidade (que hoje já se mostra bastante real) de se utilizar dos tributos para promover a proteção ao meio ambiente.

A nosso ver, o instrumento tributário tem-se mostrado eficaz para o atingimento de fins ambientais. Amaral defende que

*(...) a instrumentalização da proteção ambiental por meio de tributos em nosso país caminhará no sentido de se alcançar excelentes resultados na constituição de uma efetiva política de desenvolvimento sustentável brasileira. As medidas de ordem tributária acarretarão alteração de comportamento significativa nos agentes econômicos capazes de propiciar inúmeros benefícios às políticas ambientais. A princípio, podem-se identificar como mecanismos tributários para se atingir esses objetivos tanto os incentivos fiscais como a instituição de tributos específicos e diretos para se atender às necessidades ambientais brasileiras. A utilização do sistema tributário brasileiro em benefício da proteção ambiental não excluirá medidas de ordem administrativa, civil, econômica e penal.<sup>3</sup>*

Assim, verificar-se-á que o direito tributário, para além de outras funções, atenderá aos objetivos e também aos princípios do direito ambiental, reorientando seus próprios objetivos e princípios com base na relevância da proteção ambiental que é prevista constitucionalmente como direito e dever fundamental (art. 225, CRFB). Pode-se afirmar então que os princípios do direito ambiental tocarão outros ramos do direito, influenciando inclusive na atividade econômica, fiscal e políticas públicas de uma maneira geral, permitindo, por exemplo que os tributos atendam a uma função ambiental, para além de uma função puramente fiscal.

### 1.1. O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Seguindo esta análise tem-se que o princípio do poluidor-pagador será o mais relevante em matéria de tributação ambiental, o que justifica este tópico específico em sua homenagem.

A doutrina jurídica a respeito do tema, encontra em Maria Alexandra de Sousa Aragão a obra de maior autoridade em língua portuguesa a respeito do tema, para quem

---

<sup>3</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2007, p. 52.

*o poluidor-que-deve-pagar é aquele que tem poder de controlo sobre as condições que levam à ocorrência da poluição, podendo portanto preveni-las ou tomar precauções para evitar que ocorram.*<sup>4</sup>

A douta jurista considera assim que poluidor-pagador é aquele que tem o poder de controle sobre a poluição, ou seja, aquele que decide na prática em quais graus serão praticadas as atividades poluidoras e, que, portanto têm o dever de se utilizar de alternativas de prevenção e precaução ambiental.

Torres afirma que

*O princípio do poluidor-pagador sinaliza no sentido de que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio.*

*O princípio do poluidor-pagador está ligado a ideia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes não pode externalizar negativamente a poluição que produz.*<sup>5</sup>

Tem-se de início que o princípio do poluidor-pagador relaciona-se com o princípio da justiça tributária e também como o princípio da justiça ambiental, uma vez que permite que os que poluem (do que decorre lucro – justiça tributária) sejam onerados (justiça ambiental), possibilitando isonomia e equidade. Ademais, não é factível que toda a sociedade arque com os custos ambientais das atividades que geram lucros para alguns. Os que lucram com a atividade exploradora do meio ambiente devem suportar os custos da sua atividade. Tal é o entendimento de Souza, para quem *não é justo, tampouco ético, que o agente econômico que aufera lucro com sua atividade econômica não responda pelos prejuízos causados à sociedade em razão do exercício dessa atividade.*<sup>6</sup>

A questão que poderia surgir nesta senda é a possível incompatibilidade entre o princípio do poluidor-pagador e a tributação ambiental, uma vez que o princípio permite impor ônus financeiros aos que poluem e a tributação não possa ter caráter sancionatório.

---

<sup>4</sup> ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. *O princípio do poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra: Editora Coimbra, 1997, p. 136.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *in*: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

<sup>6</sup> SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 112.

Não podendo os impostos possuírem natureza sancionatória, como é possível instituir impostos que onerem os poluidores? Ao instituir impostos ambientais não estaria o ordenamento jurídico desvirtuando o imposto no que toca a sua natureza não-sancionatória?

Soares explica que

*A atribuição de um carácter sancionatório aos “tributos ambientais” pode fazer perigar sua classificação como verdadeiros impostos. Contudo, não parece correcto atribuir uma finalidade punitiva à figura que se define como “eco-imposto”. Em primeiro lugar, chama-se a atenção para o facto de os tributos ambientais serem, em regra, pensados para situações lícitas. Eles incidem sobre realidades que a sociedade considera como necessárias. Por isso, a ratio que preside a sua criação não é a mesma que aquela em que se fundam as sanções.<sup>7</sup>*

Percebe-se desde já que os argumentos a favor de um carácter sancionatório dos tributos parece não se justificar uma vez que as atividades sobre as quais incidem não são ilícitas, mas apenas indesejáveis no grau em que costumam ser praticadas. Assim, os tributos ambientais para além de sancionar um determinado fato, operam no sentido de desestimulá-lo, ou até mesmo, estimular seu agente a buscar alternativas mais sustentáveis ou que causem menos prejuízos ambientais.

Aragão defende a ideia de que o princípio do poluidor pagador opera no sentido de prevenir a poluição futura e não a reparação de danos passados.<sup>8</sup> Afirma ainda que

*(...) apesar das novas medidas (ou alterações de medidas anteriores) que oneram o poluidor com pagamentos acrescidos, serem adoptadas após e devido à ocorrência da poluição, elas não têm carácter sancionatório. Continuam, pelo contrário, a ter um carácter preventivo, de proteção do ambiente, pelo que a aplicação das medidas de prevenção dinâmica, dispensam a verificação dos pressupostos da responsabilidade civil. Com efeito, a ocorrência da poluição, que se pretendia evitar, prova a inadequação das actuais medidas de proteção do ambiente, e a correcção destas é independente da existência de danos particulares, de vítimas identificadas, de culpa ou benefício particular do poluidor.<sup>9</sup>*

Percebe-se assim que o princípio do poluidor-pagador não se limita a uma abordagem de responsabilidade civil ou penal. Ele se relaciona com prevenção e

---

<sup>7</sup> SOARES, Cláudia Dias. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 16-17.

<sup>8</sup> ARAGÃO, op. cit. p. 116.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 121.

precaução e atende aos objetivos do direito ambiental, possibilitando a utilização de instrumentos econômicos tal quais os impostos a fim de operar essas ações de prevenção e precaução a danos a ambientais.

O texto constitucional brasileiro previu expressamente em seu artigo 225, § 3º, que *as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.*<sup>10</sup>, perspectiva reparatória que é complementada pela obrigação de também suportar os custos das medidas de prevenção que estejam associadas às mesmas atividade, nos termos do que prescreve o artigo 16, da Declaração do Rio de 1992, assegurando, desse modo, as bases de um sistema de proteção completo e que atribui ao agente econômico, o dever de suportar antecipadamente, todos os ônus de sua iniciativa e, subsidiariamente, todos os prejuízos que não preveniu oportunamente.<sup>11</sup>

Saliba propõe que através do princípio do poluidor-pagador,

*(...) impõe-se ao poluidor, ou seja, aquela pessoa que direta ou indiretamente cause atividade de degradação ambiental, o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar, também, se ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o dever do poluidor de se responsabilizar pela sua reparação.*<sup>12</sup>

Trata-se assim de um princípio que justifica a possibilidade de que certos tributos sejam mais onerosos para uns e menos para outros, com base em princípios de justiça ambiental e também de justiça tributária. Portanto, mesmo que o poluidor pratique atividades lícitas, como é o caso da exploração de atividade econômica, resta justificada, através do princípio do poluidor-pagador, a necessidade de que este poluidor suporte o ônus de suas atividades. Araújo *et al.* define o princípio como *a exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, ou seja, ele está relacionado ao princípio retributivo, em que, no direito tributário, o agente não-poluidor seria o não-pagador.*<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

<sup>11</sup> Declaração do Rio de 1992. Disponível em: <http://www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm> Acesso em: 06 ago. 2014.

<sup>12</sup> SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 237.

<sup>13</sup> ARAÚJO, Cláudia Campos...[et al.]. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2003, p. 77.

Ademais, perceber-se-á que haverá casos de tributação ambiental em que a legislação não irá onerar aquele que polui mais, pelo contrário, irá incentivar aquele que polui menos, promovendo assim a proteção ambiental e evitando possíveis danos.

Uma forma de justificar sua realidade na ordem jurídica brasileira decorre do próprio texto constitucional brasileiro por meio de seu artigo 170, inciso VI<sup>14</sup>, ao autorizar expressamente o tratamento diferenciado das atividades, processos, produtos e serviços de acordo com sua capacidade de produzir impactos ao meio ambiente.

Temos portanto que o princípio do poluidor-pagador é um dos mais relevantes fundamentos da tributação ambiental que tem sido discutida a nível internacional e, aos poucos tem ganhado espaço nas doutrinas jurídicas, legislações e precedentes jurisprudenciais.

Soares defende a ideia de que *os tributos ecológicos, enquanto mecanismo eficazes e eficientes de proteção ambiental, seriam, então, um meio de que o Estado se serviria para exercer as funções preventiva, restauradora e promocional (“política ambiental estrutural”) que lhe cabem em relação ao ambiente.*<sup>15</sup>

Pontuada estas questões, segue-se à análise da tributação da terra, para que ao final possa se argumentar a respeito de sua função ambiental.

## **2. A TRIBUTAÇÃO DA TERRA: UM BREVE ESFORÇO HISTÓRICO**

O desejo de tributar a propriedade da terra no Brasil advém de meados dos anos 1822, quando tramitou no Congresso Nacional um projeto de lei que não obteve sucesso. Em 1843 e 1877 houve outros projetos que continuaram sem apoio.<sup>16</sup>

Os primeiros projetos, rejeitados por diversas vezes no âmbito dos poderes já discutiam a necessidade de racionalizar o uso da terra (com o fito de desestimular propriedades improdutivas, mas somente em 1891, a Constituição Federal, em seu art. 9, § 2º, possibilitou a criação de um imposto territorial (tanto urbano quanto rural) pelos Estados-membros.

---

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição op. cit.

<sup>15</sup> SOARES, Cláudia Alexandra Dias Soares. *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 288.

<sup>16</sup> MENEGHETTI NETO, Alfredo. *Imposto territorial rural (ITR): algumas considerações*. Disponível em <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/721> Acesso em: 11 jul. 2014.



Os primeiros estados a instituírem o imposto territorial, foram Minas Gerais (Lei nº 271 de 1899), Rio de Janeiro (Lei nº 507 de 1901) e Rio Grande do Sul (Lei nº 42 de 1902).<sup>17</sup>

A Constituição de 1934 distinguiu o imposto territorial rural do urbano e as seguintes (1937 e 1946) mantiveram a mesma estrutura atribuindo aos estados a competência para a criação e cobrança do imposto territorial rural. Em 1961, a emenda constitucional nº 5 transferiu tal competência para os municípios e em 1964, com a emenda constitucional nº 10 transferiu a competência para a União Federal, que agora detinha o poder de se utilizar deste imposto para implementar melhorias para o setor.<sup>18</sup>

Como se percebe o referido imposto já foi de competência dos estados, dos municípios e da União, mas atualmente (sob a vigência da Constituição de 1988) a competência é da União podendo os municípios fiscalizarem e cobrarem o mesmo (art. 153 da Constituição Federal de 1988).

A edição do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) que em três artigos abordou o imposto territorial rural (artigos 48, 49 e 50), deu a este uma nova feição, tratando-o como verdadeiro instrumento da reforma agrária, principalmente em razão da progressividade e regressividade em função da dimensão do imóvel, do valor da terra nua, do grau de utilização da terra, do grau de eficiência na sua exploração agrícola, pecuária e florestal e da área total no país do conjunto de imóveis rurais pertencentes ao mesmo proprietário.

Em 1990, com a edição da Lei nº 8.022, a competência de administração (tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento) das receitas arrecadadas anteriormente pelo INCRA (Instituto nacional de colonização e reforma agrária) foi transferida para a Secretaria da Receita Federal, e foi dada à Procuradoria-geral da fazenda nacional a competência para apuração, inscrição e cobrança da respectiva dívida ativa.

Em 1996 foi publicada a Lei nº 9.393 dispondo sobre o ITR em diversos aspectos: fator gerador, imunidades, isenções, contribuintes, informações cadastrais, valores, pagamento, dentre outros.

Em 2002, o ITR, através do Decreto nº 4.382, foi regulamentado em 82 artigos que abordaram praticamente toda a matéria referente a este importante tributo.

---

<sup>17</sup> CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. Imposto sobre a propriedade territorial rural. *in*: BARROSO, Lucas Abreu; MIRANDA, Alcir Gursen de; SOARES, Mário Lúcio Quintão (org.). *O direito agrário na constituição*. 3. ed. São Paulo: Forense, 2013, p. 149-150.

<sup>18</sup> CAMARGOS, *idem*.

Em 2003, a emenda Constitucional n° 42 autorizou os municípios a optarem por fiscalizar e cobrar o ITR, incluindo o já mencionado § 4º, III do artigo 153 da Constituição Federal, passando assim a receberem o montante integral da arrecadação do ITR dos imóveis rurais situados em seu território (art. 158, II, da Constituição Federal).<sup>19</sup>

Vergueiro explica que:

*O imposto sobre a propriedade territorial rural é um imposto da competência da União. Atualmente, frente à falência da sua arrecadação pela Secretaria da Receita Federal, aliada a uma forma de compensar financeiramente os demais entes pelo não recebimento de repasses oriundos da arrecadação de outros tributos federais, essa faculdade foi delegada aos Municípios que optarem por exercer a capacidade tributária ativa, conforme estabeleceu a Emenda Constitucional n° 42/2003.*<sup>20</sup>

Percebe-se assim que esta escolha do legislador se deu também em razão da dificuldade que a União enfrentava em cobrar o referido tributo, deixando de se utilizar deste importante imposto como instrumento de políticas públicas. Assim, atualmente a capacidade tributária ativa pode ser exercida pelos municípios que assim optarem.

### **3. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: CONCEITO E REGIME JURÍDICO**

O Imposto Territorial Rural, tem atendido, no contexto atual, principalmente à função extrafiscal dos tributos<sup>21</sup>, caracterizada, neste caso, pelo desestímulo do exercício de propriedade sem atendimento à função social e econômica da terra, pelo estímulo à racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis e pela aquisição de recursos à União, Estados e Municípios para financiar projetos de reforma agrária (art. 47 do Estatuto da Terra).

A extrafiscalidade é marcante no que toca ao ITR. A respeito da extrafiscalidade dos tributos, Domingues explica que *o direito tributário pode e deve, através da*

---

<sup>19</sup> FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) *in*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, 1 v. p. 500-501.

<sup>20</sup> VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. Os limites da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial rural. *in*: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier, 2005, p. 141.

<sup>21</sup> Sobre extrafiscalidade e meio ambiente ver TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 117-132.

*extrafiscalidade, influir no comportamento dos entres econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao bem comum.*<sup>22</sup>

Assim sendo, veremos que o conceito e o próprio regime jurídico do ITR serão orientados justamente no sentido de atender a fins extrafiscais.

O ITR, imposto constitucionalmente previsto (art. 153, VI, § 4º), tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município (art. 29 do Código Tributário Nacional).

Desde já pode-se conceituar o ITR como sendo aquele imposto que é de competência da União, podendo, através de convênio ser cobrado e fiscalizado pelos municípios (daqueles imóveis que se situam em seu território), cobrado das pessoas que se beneficiam do uso da terra situada em perímetro não-urbano, quer seja proprietário, enfiteuta ou exerça posse (*animus dominini*) sobre o imóvel rural, que atualmente atende aos princípios da função social e econômica da propriedade e serve de desestímulo à manutenção de terras improdutivas em razão da progressividade/regressividade de sua cobrança.

Após esta conceituação, cabe-nos analisar estes três institutos: propriedade, domínio útil e posse.

No que tange à propriedade, principal fato gerador do ITR, tem-se que, todo proprietário de imóvel rural (aquele situado fora da zona urbana), exceto o senhorio na enfiteuse, os imunes e os isentos, está sujeito ao pagamento do ITR. O imposto, assim, vincula-se à figura do proprietário e não ao imóvel em si.<sup>23</sup>

Em relação à enfiteuse, cabe-nos analisar o instituto a fim de entender as razões pelos quais o legislador (no Código Tributário Nacional) determinou ter o enfiteuta as obrigações tributárias do imóvel no qual exerce domínio útil.

Monteiro afirma que *enfiteuse é a relação jurídica por via da qual o senhorio direto (o proprietário) autoriza outra pessoa (o enfiteuta) a usar, gozar e dispor da coisa, com certas restrições, inclusive pagamento de retribuição anual, chamada pensão.*<sup>24</sup>

Em que pese a relevância do instituto para os civilistas e sua importância em matéria de direitos reais em coisa alheia, o instituto da enfiteuse, por opção do legislador

---

<sup>22</sup> DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47.

<sup>23</sup> CAMARGOS, op. cit., p. 158.

<sup>24</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 26. ed. São Paulo: Saraiva: 1988, 4.v, p. 272.

do novo Código Civil tende a desaparecer do ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque o novo Diploma Civil não tratou do mesmo (como fez o anterior, de 1916) e no artigo 2.038 vedou a constituição de enfiteuses e subenfiteuses particulares, a partir de 11 de janeiro de 2003. Entretanto, em respeito às situações jurídicas consolidadas na vigência do Código Civil anterior e em honra ao princípio da segurança jurídica, preservou as enfiteuses registradas antes da referida data. O que nos leva à conclusão de que o instituto, embora em vistas de desaparecimento, ainda existe no nosso ordenamento.

Dessa forma, como visto, o instituto da enfiteuse permite que o enfiteuta (ou foreiro) exerça as prerrogativas de usar, gozar e reivindicar a coisa, dentre outros direitos e obrigações, ao passo que o senhorio faz jus à percepção de pensão anual (foro) e ao laudêmio em caso de alienação, dentre outros.

Por ter o enfiteuta tantas prerrogativas e direitos e obrigações que em muito se assemelham a figura do próprio proprietário temos por totalmente cabida a opção do Código Tributário Nacional em atribuir a personalidade de contribuinte ao enfiteuta, que, mesmo não tendo o domínio do imóvel, deverá pagar o imposto territorial rural deste imóvel onde exerce seu domínio útil.

Seguindo a análise da posse, a matéria torna-se mais delicada, pois questiona-se o seguinte: qualquer tipo de posse gera o dever de pagar o ITR? Se não, qual tipo de posse irá obrigar o pagamento do ITR?

Sabe-se que o estudo da posse possibilitou a defesa de inúmeras teorias, das quais costumam ser destacadas as de Savigny e as de Ihering.

Savigny afirmava que a posse possui um elemento material, *o corpus*, que é representado pelo poder físico sobre a coisa (aparência perante a sociedade) e também um elemento subjetivo, *o animus*, que é a intenção de tê-la como sua. Ihering, por seu turno, sustentava que a distinção entre *corpus* e *animus* era irrelevante, pois a própria noção de *corpus* compreendia a de *animus*, sendo possuidor aquele que age em face da coisa como se proprietário fosse, sendo a posse a exteriorização ou a visibilidade da propriedade.<sup>25</sup>

Assim sendo, em resposta às nossas indagações sobre a posse, tem-se que será tributável (a nível de ITR) apenas a posse que exterioriza o domínio, sendo contribuinte aquela pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa. Ficam assim excluídos os detentores, tais quais os servidores da posse (aqueles que detém o poder físico sobre a

---

<sup>25</sup> CARMARGOS, op cit. p. 159.

coisa em razão de uma relação de subordinação), aqueles que praticam atos de permissão ou tolerância, aqueles que adentraram à posse se utilizando de atos violência ou clandestinidade e aqueles que se “apossam” de bens públicos de uso comum do povo ou de uso especial.

Superada esta análise dos institutos que se mostram como fatos geradores da cobrança de ITR (propriedade, posse ou enfiteuse em imóveis rurais), convém-nos analisar outras características do referido imposto.

Em relação aos sujeitos do ITR, a mesma Lei nº 9.393 de 1996 determinou em seus artigos 4º e 5º que o contribuinte do ITR é o proprietário do imóvel rural, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, e elegeu como responsável pelo crédito tributário, o sucessor, a qualquer título, tornando assim, o sucessor como legítimo sujeito passivo do ITR.

A respeito da competência para cobrar o referido tributo (sujeito ativo do ITR) temos que a mesma é da União, podendo, contudo, após a edição da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, ser cobrado e fiscalizado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

A base de cálculo do ITR, segundo o artigo 30 do Código Tributário Nacional, é o valor venal fundiário, devendo ser excluídas deste valor as construções, edificações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas (de acordo com o art. 10, § 1º da Lei 9.393/1996).

A Lei 9.393 de 1996, também deixou de considerar área tributável as áreas de preservação permanente e de reserva legal previstas no Código Florestal (Lei nº 12.651/2012); as de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas por órgão competente; as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente; as áreas sob regime de servidão florestal; as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.<sup>26</sup> Veremos que esta escolha do legislador, por nós tida como acertada, será extremamente relevante para a questão ambiental que será analisada em tópico próprio.

---

<sup>26</sup> GABRIEL FILHO; Paulo Sérgio Miranda. *Curso de direito tributário ambiental*. Curitiba: CRV, 2014, p. 141-142.

Todos estes aspectos acima elencados são bastante relevantes, mas há uma característica que desponta quando se analisa o ITR: trata-se do binômio progressividade x regressividade das alíquotas.

Por disposição constitucional, as alíquotas do ITR devem ser fixadas de forma a desestimular as propriedades improdutivas. Para tal, o ITR possui alíquotas progressivas e regressivas que crescem ou diminuem de acordo com o atendimento ou desatendimento de determinadas circunstâncias que foram determinadas pelo legislador.<sup>27</sup> Dessa forma, percebe-se o caráter extrafiscal do ITR, que busca incentivar que os contribuintes de ITR deem às suas terras função social e econômica.

A lei 9.393/1996 seguindo esta sistemática constitucional, adotou a progressividade também em relação à dimensão do imóvel, o que quer dizer que, quanto maior o imóvel maior será a alíquota do ITR sobre ele incidente. Esta opção do legislador também serviu para o fito de desestimular a manutenção dos chamados latifúndios. A referida lei adotou ainda a regressividade em relação ao grau de utilização do imóvel, o que quer dizer que, quanto maior o grau de utilização, menor será a alíquota aplicada. Esta opção visa a incentivar um uso racional e economicamente viável da terra e também visa não permitir que a terra seja usada para enriquecimento em razão da sua valorização com o decurso do tempo (especulação).

No que toca aos casos de isenções do referido tributo, perceber-se-á sua nítida orientação ambiental, o que é proposta da sessão seguinte.

#### **4. A TRIBUTAÇÃO DA TERRA E SUA FUNÇÃO AMBIENTAL**

A doutrina jus-tributarista mais atual já tem se atentado para o viés ambiental dos tributos, situação essa que não se restringe ao ITR mas atinge diversos outros tributos que, agora, atendendo à sua extrafiscalidade, buscam induzir comportamentos ambientalmente desejados. Melo e Dantas afirmam que:

*(...) a tributação passa a se inserir num contexto maior de intervenção do Estado na ordem econômica, adquirindo um forte potencial axiológico. E, dentro desse contexto maior, outros valores são desenvolvidos e juridicamente vinculados pela Constituição econômica, entre os quais, especificamente no caso brasileiro, a proteção do meio ambiente.*<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> CAMARGOS, op. cit. p. 177.

<sup>28</sup> MELO, Álisson José Maia; DANTAS, Eric de Moraes e. Incentivos fiscais para materiais e equipamento hidráulicos sustentáveis na construção civil. in: CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental: reflexos na construção civil*. Curitiba: CRV, 2013, p. 23.

Seguindo nossa análise, que neste ensaio diz respeito à tributação do imóvel rural, tem-se que a função ambiental do ITR pode ser afirmada em razão de suas isenções previstas na legislação que optou por não tributar certas áreas, das quais aqui destaca-se: a) áreas de preservação permanente e de reserva legal; b) áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; c) as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração e d) as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público.

Cada uma dessas áreas que foram prestigiadas com a isenção fiscal do ITR o foram por uma determinada razão que possui fulcro na matéria ambiental. Para entendermos essa razão convém conceituar e/ou caracterizar cada uma delas.

A Lei nº 12.651/2012, em seu artigo 3º, II, conceitua “Área de preservação permanente” como sendo a *área protegida, coberta ou não por vegetação nativa, com a função ambiental de preservar os recursos hídricos, a paisagem, a estabilidade geológica e a biodiversidade, facilitar o fluxo gênico de fauna e flora, proteger o solo e assegurar o bem-estar das populações humanas.*<sup>29</sup>

Machado propõe que APP é uma área com quádrupla característica:

*(a) É uma área, e não mais uma floresta. (...) A área pode ou não estar coberta por vegetação nativa, podendo ser coberta por vegetação exótica.*

*(b) A APP não é uma área qualquer, mas uma “área protegida” (...)*

*(c) A área é protegida de forma “permanente”, isto é, não episódica, descontínua, temporária ou com interrupções. (...)*

*(d) A APP é uma área protegida com funções ambientais específicas e diferenciadas, apontadas na Lei 12.651/2012: função ambiental de preservação, função de facilitação, função de proteção e função de asseguramento (...)*

*(e) A supressão indevida da vegetação na APP obriga o proprietário da área, o possuidor ou o ocupante, a qualquer título, a recompor a vegetação; e essa obrigação tem natureza real. Essa obrigação transmite-se ao sucessor em caso de transferência do domínio ou de posse do imóvel rural.*<sup>30</sup>

Como forma de incentivar a manutenção das áreas de preservação permanente e prestigiar aqueles que atendem aos fins ambientais, as APPs foram isentas do ITR (artigo

---

<sup>29</sup> BRASIL. Lei nº 12.651/2012. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

<sup>30</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 870-871.

104 da Lei nº 8.171/1991 e artigo 10, §1º, II, a, da Lei nº 9.393/1996), revelando uma escolha legislativa orientada por princípios e regras do direito ambiental. Uma escolha que, a nosso ver, revela o desejo do legislador em estimular o cumprimento da legislação ambiental e incentivar que os proprietários de APPs as preservem e não as degradem. Nesta senda o tributo (através de sua isenção concedida) opera de forma a promover a preservação ambiental<sup>31</sup>, estimulando um comportamento, e não sancionando o descumprimento da legislação, como querem argumentar alguns.

Ora, se alguém queima, desmata ou atua de qualquer outra forma lesiva frente a uma APP, haverá responsabilização administrativa, penal e civil. Não se pode assim afirmar que a obrigação de pagar o imposto (enquanto outros têm isenção) possua natureza sancionatória, uma vez que a legislação do ITR concede benefícios aos que mantêm APPs. Ora, a lei está atuando neste caso de forma a promover o direito ambiental e não de forma a sancionar aquele que atuou ilicitamente, o que deverá ser feito pelo órgão administrativo e judicial.

Portanto, aquele que cumpre a legislação e mantém a área de preservação permanente será isento, e diferentemente da reserva legal que exigirá averbação, não haverá condicionantes à isenção do ITR para as APPs. Tal é o entendimento do STJ, que nas palavras do Ministro Mauro Campbell Marques, *quanto às áreas de preservação permanente, no entanto, como são instituídas por disposição legal, não há nenhum condicionamento para que ocorra a isenção do ITR.*<sup>32</sup>

Partindo para a análise da “Reserva Legal”, tem-se que seu conceito pode ser abstraído do artigo 3º, III também da Lei nº 12.651/2012: *área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, delimitada nos termos do art. 12, com a função de assegurar o uso econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa.*<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Sobre a utilização dos tributos na proteção e preservação do meio ambiente natural ver FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112-115.

<sup>32</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fazenda Nacional versus Lourival Berri. AgR nos EDcl no Recurso Especial nº 1.342.16 -SC (2012/018421-7). Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 04/02/2014. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201848217&dt\\_publicacao=10/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201848217&dt_publicacao=10/02/2014) Acesso em: 28. jul. 2014.

<sup>33</sup> BRASIL. Lei nº 12.651/2012, op.cit.



A respeito da delimitação da Reserva Legal, de acordo com a Lei nº 12.651/2012 (artigo 12, acima mencionado) temos que na Amazônia Legal as áreas de reserva legal serão: a) 80% (oitenta por cento), no imóvel situado em área de florestas; b) 35% (trinta por cento), no imóvel situado em área de cerrado; c) 20% (vinte por cento), no imóvel situado em área de campos gerais; e nas demais regiões do país, o imóvel rural deverá ter a reserva legal de 20% (vinte por cento).

A legislação que trata do ITR deixou de considerar área tributável a área destinada à reserva legal (artigo 10, § 1º, II, a, da Lei 9.393/1996), também como forma de incentivar que os proprietários ou aqueles que a estes se equiparem (enfiteuse e posse) obedeam à legislação no que toca a delimitação das áreas de reserva legal, atingindo assim as funções do instituto (reserva legal), quais sejam, *assegurar o uso econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa* (artigo 3º, III, da Lei 12.651/2012).<sup>34</sup>

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendido que essa isenção concedida às áreas de reserva legal é uma forma de incentivar que os proprietários em situação irregular quanto à reserva legal se regularizem, e é condicionada, como se verá, ao registro (a margem da inscrição da matrícula do imóvel e administrativo), senão vejamos, as palavras do Ministro Benedito Gonçalves:

*A isenção do ITR, na hipótese, apresenta inequívoca e louvável finalidade de estímulo à proteção do meio ambiente, tanto no sentido de premiar os proprietários que contam com Reserva Legal devidamente identificada e conservada, como de incentivar a regularização por parte daqueles que estão em situação irregular. Diversamente do que ocorre com as Áreas de Preservação Permanente, cuja localização se dá mediante referências topográficas e a olho nu (margens de rios, terrenos com inclinação acima de quarenta e cinco graus ou com altitude superior a 1.80 metros), a fixação de perímetro da Reserva Legal carece de prévia delimitação pelo proprietário, pois, em tese, pode ser situada em qualquer ponto do imóvel. O ato de especificação faz-se tanto à margem da inscrição da matrícula do imóvel, como administrativamente, nos termos da sistemática instituída pelo novo Código Florestal (Lei 12.651/2012, art. 18). Inexistindo registro, que tem por escopo a identificação do perímetro da Reserva Legal, não se pode cogitar de regularidade da área*

---

<sup>34</sup> BRASIL. Lei nº 12.651/2012, op.cit.

*protegida e, por conseguinte, de direto à isenção tributária correspondente.*<sup>35</sup>

Assim, tem-se que a isenção do ITR para as áreas de reserva legal atende à função ambiental da tributação da terra, estimulando a obediência à legislação que trata da matéria. Afirma-se ainda pelo caráter não-sancionatório da regra, uma vez que isenta aqueles que delimitam e preservam de maneira ecologicamente correta a áreas de reserva legal, caracterizando a promoção da matéria ambiental por meio de instrumentos econômicos, qual seja a tributação (através de instrumentos de isenções).

Em relação àquele proprietário que não mantém a área de reserva legal, atitude ilícita e que será responsabilizada pelos órgãos administrativo e judicial, a tributação incidirá normalmente sobre a propriedade, não fazendo jus o referido proprietário à isenção de que tratou-se. Mais uma vez afirma-se pela natureza não-sancionatória do referido tributo, pelos mesmos argumentos supramencionados.

No que toca à relação desta isenção com o princípio do poluidor-pagador, tem-se que a mesma pode ser verificada. Aquele proprietário que não mantém a reserva legal e exerce atividade econômica em área em que não poderia fazê-lo, uma vez que trata-se de bem de interesse ambiental e de uso comum do povo, se utiliza da mesma para auferir lucros, o que desde já justifica a aplicação do princípio do poluidor-pagador. Ora, quem polui deve arcar com os ônus da sua atividade e internalizar todos os e os custos de proteção, ainda que relacionados a medidas de prevenção e de precaução que decorram da mesma.

O proprietário que mantém a reserva legal também suporta um ônus, qual seja, o ônus de não poder se utilizar de parte de sua propriedade para seus fins econômicos. Se o proprietário que age corretamente suporta esse ônus, aquele que desobedece à legislação também haverá de suportar outro ônus, qual, seja, para além das responsabilizações cabíveis, um imposto mais oneroso. Trata-se de uma manifestação de justiça ambiental e de justiça fiscal, além de se relacionar com o princípio da capacidade contributiva.

Partindo para análise das áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, temos que as mesmas também foram excluídas da chamada “área

---

<sup>35</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fischer S. A. Comercio, Industria e Agricultura versus Fazenda Nacional. Embargos de divergência em Resp nº 1.027.051 - SC (201/0231280-). Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data de julgamento: 28/08/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102312800&dt\\_publicacao=21/10/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102312800&dt_publicacao=21/10/2013) Acesso em: 28.jul.2014.

tributável” pelo artigo 10, § 1º, II, b da Lei 9.393/1996, o que significa dizer que receberam isenção fiscal do ITR.

A Lei nº 9.985/2000, artigo 16, trouxe o seguinte conceito:

*Art. 16. A Área de Relevante Interesse Ecológico é uma área em geral de pequena extensão, com pouca ou nenhuma ocupação humana, com características naturais extraordinárias ou que abriga exemplares raros da biota regional, e tem como objetivo manter os ecossistemas naturais de importância regional ou local e regular o uso admissível dessas áreas, de modo a compatibilizá-lo com os objetivos de conservação da natureza.*

*§ 1º A Área de Relevante Interesse Ecológico é constituída por terras públicas ou privadas.*

*§ 2º Respeitados os limites constitucionais, podem ser estabelecidas normas e restrições para a utilização de uma propriedade privada localizada em uma Área de Relevante Interesse Ecológico.<sup>36</sup>*

As referidas áreas (relevante interesse ecológico) atendem aos interesses de conservação da natureza o que as torna suficientemente relevantes a ponto de merecerem, em sendo terras privadas, isenção fiscal do imposto alvo deste ensaio, o ITR.

Seguindo esta análise, convém tecer alguns comentários sobre a isenção concedida às áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

A Lei nº 11.428/2006 trata das “florestas nativas e ecossistemas associados” (art. 2º) e preceituou em seu artigo 4º que:

*Art. 4º A definição de vegetação primária e de vegetação secundária nos estágios avançado, médio e inicial de regeneração do Bioma Mata Atlântica, nas hipóteses de vegetação nativa localizada, será de iniciativa do Conselho Nacional do Meio Ambiente.*

*§ 1º O Conselho Nacional do Meio Ambiente terá prazo de 180 (cento e oitenta) dias para estabelecer o que dispõe o caput deste artigo, sendo que qualquer intervenção na vegetação primária ou secundária nos estágios avançado e médio de regeneração somente poderá ocorrer após atendido o disposto neste artigo.*

*§ 2º Na definição referida no caput deste artigo, serão observados os seguintes parâmetros básicos:*

*I - fisionomia;*

*II - estratos predominantes;*

*III - distribuição diamétrica e altura;*

*IV - existência, diversidade e quantidade de epífitas;*

---

<sup>36</sup> BRASIL. Lei nº 9.985/2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9985.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9985.htm)  
Acesso em: 24. jul. 2014.

V - existência, diversidade e quantidade de trepadeiras;  
VI - presença, ausência e características da serapilheira;  
VII - sub-bosque;  
VIII - diversidade e dominância de espécies;  
IX - espécies vegetais indicadoras.<sup>37</sup>

A Resolução 388 de 2007 (Ministério do Meio Ambiente) convalidou as resoluções anteriores (de diversos estados brasileiros) que definiam a vegetação primária e secundária nos estágios inicial, médio e avançado de regeneração da Mata Atlântica para fins do disposto no artigo supramencionado.

O glossário de termos usuais em ecologia conceitua vegetação nativa como aquela composta de espécies nativas que, supostamente, são originárias das áreas geográficas onde atualmente ocorrem.<sup>38</sup>

A Resolução 10 de 1993 do CONAMA (convalidada pela Resolução 388 de 2007) define como *vegetação primária: a vegetação de máxima expressão local, com grande diversidade biológica, sendo os efeitos das ações antrópicas mínimos, a ponto de não afetar significativamente suas características originais de estrutura e de espécies; e como vegetação secundária ou em regeneração: a vegetação resultante dos processos naturais de sucessão, após supressão total ou parcial da vegetação primária por ações antrópicas ou causas naturais, podendo ocorrer árvores remanescentes da vegetação primária.*<sup>39</sup>

Granziera assinalara a importância das florestas: *floresta, solo, água e diversidade biológica são elementos indissociáveis, que formam ecossistemas. A floresta retém a umidade do solo, mantém o sistema pluvial e abriga a fauna.*<sup>40</sup>

Em que pese a dificuldade de conceituar as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, tem-se que as mesmas, enquadrando-se nessas definições legais (e administrativas) poderão gozar do benefício da isenção fiscal do ITR, de forma justa e a valorizar (mais uma vez) a variável ambiental nas decisões fiscais.

Por fim, resta analisar as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público.

---

<sup>37</sup> BRASIL. Lei nº 11.428/2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

<sup>38</sup> MARINO, Marilza C.; FURTADO, João S.; VUONO, Yara S. *Glossário de Termos Usuais em Ecologia*. São Paulo, Academia de Ciências do Estado de São Paulo/Secretaria de Indústria, Comércio, Ciência e Tecnologia, 1980 apud MARQUES, op. cit. p. 927.

<sup>39</sup> BRASIL. Resolução CONAMA nº 10 de 1993. Disponível em <http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res93/res1093.html> Acesso em: 21. Jul. 2014.

<sup>40</sup> GRANZIERA, Maria Luiza Machado. *Direito ambiental*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 218.

Para Machado:

*Barragem é qualquer estrutura em um curso permanente ou temporário de água para fins de contenção ou acumulação de substâncias líquidas ou de misturas de líquidos e sólidos, compreendendo o barramento e as estruturas associadas. Reservatório: acumulação não natural de água, de substâncias líquidas ou de mistura de líquidos e sólidos. Nas definições contidas na Lei 12.334, vê-se que a barragem tem uma abrangência maior que o reservatório. A barragem é qualquer estrutura para fins de contenção ou acumulação de substâncias líquidas, sendo que o reservatório é a acumulação não natural de água ou de substâncias líquidas.<sup>41</sup>*

A questão das hidrelétricas é um tanto mais complexa do que as demais áreas analisadas. Isto porque, as pesquisas ambientais têm apontado no sentido de que a produção de energia através das barragens não é limpa e produz diversos impactos ambientais. Nesta senda, afirma-se que a isenção de ITR concedida a estas áreas alagadas para fins de reservatórios de hidrelétricas não possui orientação ambiental (nem tampouco uma função ambiental), mas sim econômica. Não se está a afirmar que a isenção não é cabível, apenas que não pode ser justificada pelos princípios e regras de direito ambiental uma vez que as atividades ali praticadas não protegem o meio ambiente, pelo contrário, o degradam (embora com autorização do Poder Público).

Da análise feita, percebe-se a necessidade de que este viés ambiental seja ampliado na seara do direito tributário de forma que a tributação seja usada como um autêntico instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente. Seria possível por exemplo que a progressividade/regressividade do ITR também fosse utilizada de forma a incentivar um uso mais sustentável da terra, a conservação dos recursos naturais, a diminuição do uso de agrotóxicos, dentre outros objetivos relevantes para o direito ambiental. O próprio princípio do poluidor-pagador permitiria este viés, uma vez que aqueles que poluem com maior intensidade podem (e devem) ser onerados de forma igualmente mais intensa.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da exposição proposta percebe-se a alta relevância do Imposto Territorial Rural, que atendendo a outras funções além da fiscalidade, atende a uma função ambiental.

---

<sup>41</sup> MACHADO, op. cit. p. 592.

Daqui já se conclui que a matéria da tributação da terra não se limita (e nem pode) ao direito tributário, uma vez que é orientada também por princípios de outros ramos da ciência jurídica, dos quais aqui destacou-se o direito ambiental.

A atividade agrícola e pecuária é altamente relevante no cenário nacional de forma que seus instrumentos econômicos, tais quais a tributação do imóvel rural, devem se orientar no sentido de que a atividade seja cada vez mais vantajosa do ponto de vista econômico, sem deixar de atender à sua sustentabilidade.

A tributação do imóvel rural é um fator importante para o produtor rural, mas essa importância não se restringe à sua figura, visto que influencia outras questões socialmente relevantes, tal qual a matéria ambiental

O ITR tem se revelado como um instrumento de política do meio ambiente, uma vez que sua legislação, em homenagem ao princípio do poluidor-pagador, além de outros princípios, tais quais a prevenção e precaução, previu isenções a diversas áreas de interesse ambiental, das quais neste ensaio destacou-se APP, reserva legal, áreas de relevante interesse ecológico, florestas, etc.

A proteção dessas áreas contribui para a manutenção dos recursos naturais, proteção do solo, recursos hídricos, fauna, flora, dentre outros aspectos que as fazem merecedoras da isenção fiscal que receberam da legislação infraconstitucional.

Assim, conclui-se que o ITR, para além de atributos ligados ao direito tributário possui forte relação com as questões ambientais, embora, a nossa ver, avanços ainda possam ser implementados principalmente no que toca à proteção ambiental nas terras rurais em que incidem o referido imposto.

Afirmamos uma possibilidade de que a progressividade do tributo alcance e incentive outros comportamentos além da questão da produtividade (que é relevante no contexto do direito agrário, mas não tanto para o direito ambiental), como por exemplo, a baixa (ou nenhuma) utilização de agrotóxicos, a obediência à reserva legal, a preservação de espécies de interesse ambiental, aproveitamento da água, dentre outros.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2007.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Souza. *O princípio do poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra: Editora Coimbra, 1997.

ARAÚJO, Cláudia Campos...[et al.]. *Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas*. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2003

BASTOS, Lúcio Flávio Camargo. *A tributação da terra e a realidade fundiária*. Porto Alegre: Fabris, 1987.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

BRASIL. Lei nº 11.428/2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11428.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

BRASIL. Lei nº 12.651/2012. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.985/2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9985.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9985.htm) Acesso em: 24. jul. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fazenda Nacional versus Lourival Berri. AgR nos EDcl no Recurso Especial nº 1.342.16 -SC (2012/018421-7). Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 04/02/2014. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201848217&dt\\_publicacao=10/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201201848217&dt_publicacao=10/02/2014) Acesso em: 28. jul. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Fischer S. A. Comercio, Industria e Agricultura versus Fazenda Nacional. Embargos de divergência em Resp nº 1.027.051 - SC (201/0231280-). Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data de julgamento: 28/08/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102312800&dt\\_publicacao=21/10/2013](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201102312800&dt_publicacao=21/10/2013) Acesso em 28.jul.2014.

BRASIL. Resolução CONAMA nº 10 de 1993. Disponível em <http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res93/res1093.html> Acesso em: 21. Jul. 2014.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. Imposto sobre a propriedade territorial rural. *in*: BARROSO, Lucas Abreu; MIRANDA, Alcir Gursen de; SOARES, Mário Lúcio Quintão (org.). *O direito agrário na constituição*. 3. ed. São Paulo: Forense, 2013.

DECLARAÇÃO DO RIO DE 1992. Disponível em: <http://www.un.org/documents/ga/conf151/aconf15126-1annex1.htm> Acesso em: 06 ago. 2014.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007

FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) *in*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS,

Rogério Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.) *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, 1 v.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GABRIEL FILHO; Paulo Sérgio Miranda. *Curso de direito tributário ambiental*. Curitiba: CRV, 2014.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. *Direito ambiental*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARINO, Marilza C.; FURTADO, João S.; VUONO, Yara S. *Glossário de Termos Usuais em Ecologia*. São Paulo, Academia de Ciências do Estado de São Paulo/Secretaria de Indústria, Comércio, Ciência e Tecnologia, 1980 *apud* MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2012.

MELO, Álisson José Maia; DANTAS, Eric de Moraes e. Incentivos fiscais para materiais e equipamento hidráulicos sustentáveis na construção civil. *in*: CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental: reflexos na construção civil*. Curitiba: CRV, 2013.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. *Imposto territorial rural (ITR): algumas considerações*. Disponível em <http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/721> Acesso em: 11 jul. 2014.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 26. ed. São Paulo: Saraiva: 1988, 4.v.

SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2009.

SOARES, Claudia Alexandra Dias Soares. *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

\_\_\_\_\_. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *in*: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.



TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. Os limites da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial rural. *in*: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier, 2005.